



UNIVERSIDAD DE LA RIOJA

TRABAJO FIN DE ESTUDIOS

Título

El Delito contra Hacienda Pública: la Cláusula de Regularización Tributaria del artículo 305.4 del Código Penal.

Autor/es

ANDREA SILVÁN HERNÁNDEZ

Director/es

JOSÉ IGNACIO RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE

Facultad

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Titulación

Grado en Derecho

Departamento

DERECHO

Curso académico

2017-18



El Delito contra Hacienda Pública: la Cláusula de Regularización Tributaria del artículo 305.4 del Código Penal., de ANDREA SILVÁN HERNÁNDEZ

(publicada por la Universidad de La Rioja) se difunde bajo una Licencia Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Unported.

Permisos que vayan más allá de lo cubierto por esta licencia pueden solicitarse a los titulares del copyright.

© El autor, 2018

© Universidad de La Rioja, 2018

publicaciones.unirioja.es

E-mail: publicaciones@unirioja.es



**UNIVERSIDAD
DE LA RIOJA**

TRABAJO DE FIN DE GRADO

**EL DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA: LA
CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA DEL
ARTÍCULO 305.4 DEL CÓDIGO PENAL**

ALUMNA: ANDREA SILVÁN HERNÁNDEZ

TUTOR:

Prof. J. IGNACIO RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
GRADO EN DERECHO
AÑO ACADÉMICO 2017-2018**

*Dedicado a mis padres y a mi queridísimo hermano.
Gracias por vuestro apoyo, por vuestras enseñanzas y por guiarme hasta aquí.*

ÍNDICE

	PÁG.
1. INTRODUCCIÓN	5
2. EL DELITO FISCAL	7
2.1 Bien jurídico protegido	7
2.2 Conducta típica	8
2.3 Elemento subjetivo	9
2.4 Sujeto activo	9
2.5 Consumación	
3. LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA: EVOLUCIÓN NORMATIVA	11
4. FUNDAMENTO JURÍDICO DEL ARTÍCULO 305.4 DEL CP	15
5. NATURALEZA	18
5.1 Causa de justificación	18
5.2 Elemento negativo del tipo	19
5.3 Excusa absolutoria o levantamiento de la pena	20
5.4 La reforma de 2012 y su influencia en la naturaleza de la cláusula	23
6. EL ART. 305.4 DEL CP: REQUISITOS DE APLICACIÓN	24
6.1 Requisitos positivos	24
6.1.1 <i>Comunicación a la Administración</i>	25
6.1.2 <i>Ingreso o pago de la deuda</i>	25
6.1.3 <i>Debate doctrinal sobre los requisitos positivos</i>	25
6.2 Requisitos negativos o Causas de bloqueo	28
6.2.1 <i>Notificación del inicio de actuaciones administrativas</i>	30
6.2.2 <i>Interposición de denuncia o querella</i>	31
6.2.3 <i>Conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales</i>	32
6.2.4 <i>Caso Neymar</i>	33
7. EL ART. 305.4 DEL CP: EXTENSIÓN Y EFICACIA	34
7.1 Extensión subjetiva	35
7.1.1 <i>Los partícipes</i>	35
7.1.2 <i>Las personas jurídicas y sus administradores</i>	38
7.2 Extensión objetiva	38
8. EL ART. 305.4 DEL CP: LA PRESCRIPCIÓN Y LA REGULARIZACIÓN	39
9. CONCLUSIONES	41
10. BIBLIOGRAFÍA	44
11. ÍNDICES DE RESOLUCIONES, SENTENCIAS Y ABREVIATURAS	48

RESUMEN

Este trabajo tiene como objeto el estudio de la cláusula de regularización tributaria en relación con su naturaleza, su fundamento jurídico y las circunstancias que deben concurrir para su aplicación. Para ello se ha tenido en cuenta la legislación vigente, penal y tributaria, así como las leyes derogadas que han servido de precedente. Igualmente, se ha utilizado una exhaustiva recopilación y análisis de la extensa doctrina escrita sobre esta institución jurídica; doctrina procedente de expertos en Derecho Tributario y en Derecho Penal, así como de varias resoluciones de Tribunales Penales.

ABSTRACT

The aim of this project is the study of the clause of tax regularization regarding its nature, its legal grounds and the circumstances that must get together in order to implement it.

For that reason, the current law, both Criminal and Tax, as well as the repealed laws that set a precedent have been taken into account.

It has also been used a thorough review and analysis of the wide written doctrine about this legal institution, a doctrine comign from experts in Financial and Criminal Law, as well as from several Criminal Courts resolutions.

1. INTRODUCCIÓN

La cláusula de regularización tributaria recogida en el artículo (art.) 305.4 del Código Penal (CP) es una institución jurídica controvertida que ha provocado diferentes argumentos justificativos y puntos de vista desde su primera aparición en el ordenamiento jurídico español en 1995. El escaso desarrollo normativo, así como la escueta dicción de la norma que la recoge, han generado teorías de todo tipo con relación a su naturaleza, fundamentación jurídica, requisitos para su aplicación... Es más, pocos de los apartados que trataremos a lo largo del trabajo llevan consigo una opinión unánime. Si bien es verdad, el Legislador, poco a poco, intenta complementar la norma para superar la inseguridad a la que nos referimos.

La regularización se caracteriza por su interdisciplinariedad, es decir, se encuentra tanto en el ámbito del Derecho Tributario como en el del Derecho Penal, eso sí, lleva aparejadas consecuencias muy distintas. En sede tributaria la encontramos principalmente¹, en los arts. 191.1 y 6² y 27³ de la Ley General Tributaria (LGT); estos preceptos prevén efectos del cumplimiento del supuesto de hecho del precepto, como la posible exoneración de responsabilidad administrativa para aquellos casos en los que no se ingrese la cuota en los plazos previstos por las leyes de cada tributo.

Sin embargo, el objeto principal de este trabajo es la regularización vía penal recogida en el art. 305.4 CP y su análisis en sede de proporcionalidad. A tenor de dicho precepto:

¹ Sobre los efectos de la caducidad vid LGT art. 104.5: «*Producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones. Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria, pero las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados no interrumpirán el plazo de prescripción ni se considerarán requerimientos administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de esta ley.*»

² LGT art. 191.1: «*Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo al artículo 27 o proceda la aplicación del párrafo b) del apartado 1 del artículo 161, ambos de esta ley.*»

³ LGT art. 27.1: «*Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria. A los efectos de este artículo se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.*»

“Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias”.

La aplicación de una regularización u otra depende de la cantidad defraudada, solo será aplicable la cláusula de regularización tributaria del Código Penal cuando esta cantidad supere los 120.000 euros⁴.

Por otro lado, también hay que diferenciarla de la que muchos autores llaman “regularización extraordinaria”, contemplada en 2012 por el Real Decreto-Ley 12/2012⁵. Mediante esta, el ejecutivo otorga la oportunidad de presentar una Declaración Tributaria Especial (Modelo 720), al objeto de que aflore patrimonio que hasta en ese momento los contribuyentes hubieran mantenido oculto al fisco con anterioridad al 31 de diciembre de

⁴ Vid art. 305.1: “...siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía...”.

Cfr. STS Sala 2ª, S 16-5-2002, nº 872/2002, rec. 4208/2000, FJ 4º: «La determinación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito fiscal tipificado en el art. 305 del CP (antes art. 349 del CP de 1973), constituye, en principio, una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa, de carácter no devolutivo, que avoca para sí el órgano jurisdiccional penal y la resuelve atemperándose, en lo sustantivo, a las reglas del derecho administrativo-fiscal, (arts. 3 y 7 LECrim. y 10.1 LOPJ), pero con estricta sujeción en los aspectos fácticos o probatorios a los principios constitucionales del proceso penal (SSTS 20-5-1996 y 21-12-2001). Hay que separar nítidamente esos dos aspectos sustantivo y procesal. En el primero, el juez penal ha de ajustarse a la normativa fiscal; en el segundo ha de someterse de modo estricto, como en cualquiera otra materia, a las normas y jurisprudencia que regulan los requisitos de la prueba para que se pueda considerar de cargo y servir de fundamento a una condena penal. El objeto del proceso penal es un hecho y no una determinada figura delictiva. Ese hecho hay que probarlo».

⁵ Al respecto, la STC 73/2017, 8 de junio (FJ 6º), ha considerado esta regularización especial como inconstitucional.

2010⁶. La diferencia entre ambas figuras ha sido resaltada por el máximo hermeneuta constitucional⁷.

Por último, nótese que esta figura presenta varias denominaciones que serán utilizadas indistintamente en el presente trabajo. Entre las más destacadas se encuentran autodenuncia, levantamiento de la pena, excusa absolutoria, anulación de la pena, regularización tributaria...; el origen de la mayoría de estos apelativos responde a las diferentes tesis que existen acerca de su naturaleza jurídica.

2. EL DELITO FISCAL

Para poder entender esta figura jurídica es imprescindible hacer una breve referencia a los elementos que forman el delito fiscal recogido en el art. 305 CP.

2.1 Bien jurídico protegido

El bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda pública ha sido y sigue siendo objeto de un extenso debate doctrinal. A grandes rasgos, teniendo en cuenta la rúbrica del título donde encontramos el delito de fraude tributario, el bien jurídico protegido será la Hacienda Pública, siempre que esta se entienda como “el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado”⁸ y como la titular de las funciones públicas financieras y tributarias⁹.

⁶ IGLESIAS CASAIS, J.M. y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia Tributaria en un contexto de crisis económica”, *Rev. Dereito* Vol. 22, nº ext.: 195-223 (2013), págs. 192 y 202.

⁷ STC núm. 73/2017, de 8 de junio, FJ 5º.

⁸ SAINZ MORENO, F.: “El dominio público. Una reflexión sobre su concepto y naturaleza, cincuenta años después de la fundación de la Revista de Administración Pública”, *Rev. de Administración Pública*, nº 150, pág. 511.

⁹ Por otra parte, debe partirse, como en ocasiones se ha señalado (Cfr STS 19-5-2005, núm. 643/2005) que: “Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisble vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática. Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o

En otras palabras, el bien jurídico afectado es el patrimonio del Erario público, pero con trascendencia a toda la política económica y social justa¹⁰.

Una de las teorías que fundamenta el deber constitucional de contribuir (CE, art. 31.1), se sustenta en el poder sancionador del Estado y la teoría pactista. La exigencia de sanciones que hagan eficaz esa exigencia metajurídica de conductas privadas. Así el deber constitucional se revela como una justificación del poder (relaciones de poder). El poder, el Estado, se acepta por la contrapartida de protección y seguridad que conlleva, (reglas de convivencia en sociedad)¹¹.

2.2 Conducta típica

La conducta tipificada es la de defraudar a Hacienda, en el sentido de incumplimiento de las prestaciones jurídico-tributarias a las que se esté obligado. A tenor de la norma, esta conducta puede consistir en¹²:

- Eludir el pago de tributos.
- Obtener de forma indebida devoluciones.
- Disfrutar de forma indebida de beneficios fiscales.
- Eludir el pago de cantidades retenidas o que se deberían haber retenido.

tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas."
Cfr. TS Sala 2ª, S 11-3-2014, nº 182/2014, rec. 1132/2013.

¹⁰ **BAL, E. y GONZÁLEZ GUTIERREZ, P.:** "Causas de justificación. La regularización tributaria", en **VVAA: Manual de Delitos contra la Hacienda Pública**, Navarra, Aranzadi, 2008, págs. 73, 74 y 75.

¹¹ **PAUNER CHULVI, C.:** *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (Cuadernos y debates), Madrid, 2001. Pág. 53 y s.

¹² Cfr. STS Sala 2ª, S 27-10-2009, nº 1046/2009, rec. 548/2009.

Este incumplimiento puede provenir tanto de una acción como de una omisión¹³.

Hay que tener en cuenta que no basta con mostrar las actitudes anteriores para encontrarnos con este delito, sino que, como bien indica el artículo 305.1 CP, la cuantía defraudada debe llegar a los 120.000 euros¹⁴.

2.3 Elemento Subjetivo

Se ha consagrado la doctrina y jurisprudencia que lo califica como un delito doloso que excluye la culpa¹⁵: Es doctrina pacífica que el delito fiscal es un delito doloso, con suficiencia del dolo eventual, dado que el elemento "defraudación" excluye la punibilidad de la comisión imprudente.

Por tanto, deben concurrir dos elementos: el querer (elemento volitivo) y el saber (elemento intelectual)¹⁶. Basta con el conocimiento por parte del sujeto de que lo que hace le está llevando a la comisión de un ilícito, aunque no tiene que ser un conocimiento exacto y riguroso; con intuir que lo que se está haciendo es reprochable legalmente. Es más, la jurisprudencia ha admitido a lo largo del tiempo que el dolo puede ser tanto directo como eventual¹⁷.

2.4 Sujeto Activo

La determinación del sujeto activo es reveladora para la posible aplicación de la cláusula de regularización tributaria ya que sus consecuencias no son las mismas para el autor, el partícipe o el inductor.

¹³ **VVAA.:** *Derecho Penal. Parte especial Judicatura*, Madrid, Carperi, 2016; págs. 42 y 43.

¹⁴ Dentro de este ámbito existen directrices para calcular esa cuota que dependen, por ejemplo, del tipo de impuesto. Para evitar dilaciones no serán abordadas.

¹⁵ Cfr. STS Sala 2ª, S 24-5-2017, nº 374/2017, rec. 1729/2016.

¹⁶ **GUERRA AZCONA, I.:** "Estructura del tipo" en *Manual de Delitos contra la ...*, op. cit., pág. 165

¹⁷ **MARTÍNEZ PÉREZ,** op. cit. (2008), pág. 167 y 173.

Para la doctrina¹⁸, será autor toda persona física o jurídica que obtenga el beneficio fiscal, la devolución indebida o esté obligada al cumplimiento de las obligaciones y deberes que la ley tributaria exige. Al tratarse de un delito especial y propio, solo tendrá la condición de autor la persona que tenga dichas características, quedando excluidos los terceros.

Sin embargo, no son pocos los que opinan que debe calificarse como un delito común, entre ellos MUÑOZ PEREZ¹⁹. Este autor defiende que esta calificación responde a una persecución del delito más adecuada puesto que evita *“la maquinación dirigida a constituir la relación jurídico-tributaria de forma que aparezca como sujeto pasivo de la misma persona distinta de quien es titular auténtico de la capacidad contributiva agravada”*.

2.5 Consumación

La consumación del delito es otro de los elementos que más interesa en el análisis de la regularización puesto que, como hemos indicado, existen varias tesis acerca de la naturaleza de la cláusula, y dependiendo por cuál de ellas nos postulemos, el momento de consumación es uno u otro. Con todo, el momento de culminación del quebrantamiento al Erario público es, sin duda, un tema discutido donde podemos encontrar varios posicionamientos.

El informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012 hace un resumen sobre la jurisprudencia acerca del momento en el que la consumación se produce²⁰:

- En los tributos con autoliquidación la consumación se produce cuando finaliza el plazo voluntario para llevarla a cabo. Esto es así porque hasta que no concluye este plazo el sujeto puede desistir mediante declaración complementaria.

¹⁸ **VVAA.**: *Derecho Penal. Parte especial Judicatura*, Madrid, Carperi, 2016, pág. 42 y 43.

¹⁹ **MUÑOZ PEREZ, M.**: “Estructura del tipo”, en *Manual de Delitos contra la ...*, op. cit., pág. 167 y 173.

²⁰ Al cual se refiere **FERRÉ OLIVÉ, J.C.**: “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, *Rev. de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 372 (2014), pág. 75.

- Si, por el contrario, la liquidación debe correr a cargo de la Administración, la consumación se producirá al finalizar el plazo establecido para el ingreso de la cuantía de la deuda tributaria.
- En la modalidad de obtención de cuantías indebidas, la consumación se entiende producida cuando ocurre el desplazamiento patrimonial efectivo de la Administración al sujeto. No se consuma el delito cuando se hace la declaración falsa.

El problema añadido surge con la reforma de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, dado que el momento de consumación se ve alterado. Parece que con dicho cambio la consumación ocurre cuando precluye la posibilidad de regularizar por parte del sujeto. Esta solución llevaría a entender que el plazo para la prescripción del delito comenzaría a correr tras la aparición de una de las causas de bloqueo (que explicaremos con posterioridad), lo cual puede conducir a la imprescriptibilidad.

Lo anterior es consecuencia de la decisión del legislador de considerar la autodenuncia como una causa de exclusión de antijuridicidad y no como una excusa absolutoria. Gran parte de los autores²¹ críticos con la nueva regulación opinan que el momento de consumación debería seguir siendo el desarrollado por el Consejo General del Poder Judicial en el informe arriba citado. Esto es así porque no se puede hacer depender la consumación (y, por tanto, la prescripción) de hechos ajenos al comportamiento del sujeto, como son las causas de bloqueo de la regularización tributaria.

3. LA CLÁUSULA DE REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA: EVOLUCIÓN NORMATIVA

Para analizar las etapas legislativas que han llevado a la actual versión de la cláusula de regularización es de suma importancia diferenciar la evolución de la regularización en sede penal de la que encontramos en el ámbito de la responsabilidad frente a la Administración Tributaria. En primer lugar, nos centraremos en el desarrollo del Derecho

²¹ Entre ellos **MARTÍNEZ BUJAN-PÉREZ, C.**: *Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Tecnos, 1996

Penal para, posteriormente, acabar este epígrafe con la sucesión de normas Tributarias que, en el fondo, fueron precursoras de la presencia de la cláusula en el artículo 305 CP.

En los últimos 20 años el legislador ha procurado componer y matizar el delito fiscal de manera que se adapte cada vez mejor a los postulados de la Constitución (artículo 31 CE)²² y a las situaciones económicas y fiscales que paulatinamente presentan mayor complejidad. La concepción actual del delito fiscal fue introducida en el Código Penal mediante la Ley 50/1977, de 14 noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (fue tipificado en el precepto 319).

Ocho años después, dada la escasa eficacia de dicho artículo (se había aplicado a un número insignificante de casos)²³, la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, optó por su derogación.

Esta actualización y mejora del Código Penal responde a la necesidad, en palabras de IGLESIAS RÍOS²⁴, “de ofrecer una renovada visión técnicamente más avanzada y sistemáticamente más coherente del fraude fiscal y de los delitos contra la Seguridad Social”.

A pesar de que el delito fiscal ya llevaba años en la legislación penal, no es hasta 1995 cuando se incorpora la cláusula de regularización tributaria en este sector, primero con la LO 6/1995, de 29 de junio, que reforma el Código Penal, y luego con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, por la que se aprobó el Código Penal (ley vigente en la actualidad que recoge el delito fiscal en el artículo 305)²⁵.

²² Vid art. 31 CE: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

²³ Razones recogidas en la Exposición de Motivos de la LO 2/1985.

²⁴ IGLESIAS RÍO, M.A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2003, págs. 90 y 91.

²⁵ Esta Ley modifica el art. 349 del Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se publica el Código Penal, texto refundido conforme a la Ley 44/1971 de 15 de noviembre. Anteriormente a 1995, el art. 349 estaba dedicado a otro delito, a partir de 1995 recogió el delito contra Hacienda.

La última modificación en la cláusula se produjo en 2012 con la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, mediante la cual se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. En su artículo único, concretamente su punto dos, se modifica la redacción del artículo 305 CP. El prólogo de esta Ley ya nos da un avance de las razones de esta novedad: “mejorar la eficacia de los instrumentos de control de los ingresos y del gasto público, como un elemento imprescindible junto al resto de medidas adoptadas con motivo de la crisis económica”.

Los cambios en el artículo, más concretamente los del apartado 4 que es el que más nos interesa en este trabajo, serán desarrollados en los epígrafes correspondientes, no obstante, haciendo una alusión general, son cruciales: i) la aclaración de que se regulariza la deuda tributaria y no solo la cuota tributaria; ii) la alusión expresa a la exigencia del pago y no solo del reconocimiento de la deuda y iii) la redefinición -con mayor o menor acierto- de la naturaleza de dicha cláusula²⁶.

En ese mismo año el ejecutivo promulga el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo. En su Disposición Adicional Primera se introduce la ya mencionada declaración tributaria especial. Con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica ante esta nueva figura, mediante la Disposición Final Primera también se modifica el artículo 180 LGT y se encaja un apartado por el cual la Administración Tributaria queda exenta de presentar la denuncia en los casos en los que se considere efectivamente hecha la regularización. Hay que tener claro que, a pesar de que la modificación del artículo 180 LGT surgió como consecuencia de la regularización especial, también se aplicaba a cualquier tipo de regularización tributaria existente en las leyes²⁷.

La Disposición Final Primera del citado Real Decreto-Ley, modifica el art. 221.1.c) LGT. Se trata de un precepto que incide en el régimen jurídico de la regularización (profundizaremos en ello más adelante en el apartado 9).

²⁶ **GÓMEZ LANZ, F.J.:** “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012”, *Rev. de Derecho Penal y Criminología*, extraordinario nº1 (2013), págs. 66 y 67.

²⁷ **IGLESIAS CAPELLAS, J.:** “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, *Rev. de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 350 (2012), pág. 2.

Por último, el art. único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modifica la Ley General Tributaria con la introducción del art. 252 LGT, que recoge y amplía el contenido del 180 LTG; este último va a regular una cuestión diferente. Respecto del art. 252 LGT, la Audiencia Nacional, en la sentencia de 20 de abril de 2016, opina que se trata de una intromisión en el orden jurisdiccional penal porque permite a la Administración hacer una valoración de la excusa absolutoria cuando esto solo debería corresponder al orden penal²⁸. Al margen de la consideración de la Audiencia, en nuestra opinión, el art. aporta información muy esclarecedora y diluye dudas existentes desde 1995²⁹.

Como hemos indicado al inicio, la regularización también se contempla en el ámbito de la responsabilidad ante la Administración, concretamente para los casos en los que la deuda hacendística no es superior a 120.000 euros. Precisamente, la existencia de esta regularización fue una de las causas que llevaron al legislador penal a contemplar el art. 305.4 CP.

Esta regularización Administrativa apareció por primera vez, según FERREIRO LAPATZA³⁰, en el art. 761 de la antigua Ley de Bases de Régimen Local de 1955. Siguiendo a IGLESIAS RÍO³¹, en el ámbito de la Hacienda Pública aparece por primera vez en el art. 61 LGT de 1963, el cual eximía de responsabilidad administrativa cuando el deudor pagaba de forma extemporánea la deuda tributaria con el requisito de la voluntariedad y antes de conocer cualquier actuación administrativa.

Las disposiciones Adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³² modificaron el contenido del art. 61.2 LGT de

²⁸ **SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.**: “A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal”, *Rev. Quincena Fiscal*, nº6 (2018), pág. 2.

²⁹ Al respecto el artículo zanja el debate sobre la necesidad o no del pago y las condiciones de este respecto la deuda tributaria. Así puede verse, STS Sala 3ª, S 25-9-2017, nº 1426/2017, rec. 2994/2016, FD 3º.

³⁰ Citado por **IGLESIAS RÍO**, op. cit. (2003), pág. 93.

³¹ Cfr. **IGLESIAS RÍO**, op cit, págs. 93 y 94.

³² Cfr. **IGLESIAS RÍO**, op. cit. pág. 90.

1963³³. Como consecuencia, el problema que aparece es la inseguridad jurídica³⁴: no se sabía si los efectos de la regularización en el ámbito administrativo podrían extenderse a la jurisdicción penal. Era una situación conflictiva porque dichas disposiciones carecían de relevancia penal al no proceder de una ley orgánica, y la legislación penal vigente en ese momento no permitía de ninguna manera la autorregulación que eximiera de la pena procedente de los delitos contra Hacienda. A pesar de esto, la práctica de los juzgados fue del todo variada e incluso contradictoria; hubo resoluciones judiciales que extendieron el alcance de la regularización tributaria a situaciones penales, mientras que en otras los jueces y magistrados se negaban a dicha ampliación de efectos.

Tras esta incertidumbre, aparece finalmente la LO 6/1995 que pretende establecer “la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal”, extendiendo la exclusión de responsabilidad administrativa al ámbito penal. Es a partir de este momento cuando existen, de hecho y de derecho, dos regularizaciones: la administrativa y la penal.

4. FUNDAMENTO JURÍDICO DEL ARTÍCULO 305.4 DEL CP.

Es del todo indiscutible que la cláusula que nos ocupa presenta rasgos controvertidos que generan tantas opiniones a favor como en contra. Su presencia en el ordenamiento jurídico debe responder a razones de peso puesto que, desde nuestro punto de vista, estamos ante un tratamiento “especial” que otorga el Código Penal a aquellos que se arrepientan de sus actos tras haber cometido un delito.

Si bien es cierto que nuestra legislación contempla el arrepentimiento en otros delitos, no lo hace de la misma forma; así, muy pocos delitos³⁵ tienen aparejado un levantamiento de penal total y en el resto de casos de arrepentimiento actuarían los atenuantes genéricos del CP³⁶.

³³ Redacción de la Ley 10/1985, de 27 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

³⁴ Cfr. IGLESIAS RÍO, op. cit. 2003, pág. 102.

³⁵ Vid art. 21 CP.

³⁶ El art. 268 CP recoge una excusa absolutoria: “*Están exentos de responsabilidad criminal...*”.

Como ya se ha indicado, el primer motivo justificativo de la inclusión de esta cláusula en el Código Penal es acabar con la inseguridad generada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Recuérdese que esta ley introduce la exoneración de la responsabilidad administrativa ante casos de cumplimiento tardío, si bien, en principio, no se extendía a los tribunales penales (con salvedades)³⁷.

Por otra parte, como bien afirman escritores como QUERALT y BRANDÁRIZ³⁸, dicha inclusión también responde a razones que derivan de la política fiscal y/o de la política criminal. La política fiscal busca primordialmente la recaudación del Estado con el fin de poder cumplir sus cometidos conforme a la CE, mientras que la política criminal utiliza razones exclusivamente penales, relacionando la cláusula de regularización con otras figuras del Código Penal como el desistimiento y arrepentimiento; es decir, esta última política se centra en la conducta postdelictiva.

IGLESIAS RÍOS³⁹ es uno de los muchos autores que defienden la importancia de ambas políticas y su armonización. Dentro de la necesidad de incluir esta cláusula desde una perspectiva político-tributaria recoge estas razones: la elevada cifra negra (bienes y actividades no declaradas al fisco), la dificultad de conocimiento de dicha cifra y la escasa moral y ética tributaria de los ciudadanos. Asegura este autor que el delito fiscal se comete de manera vertiginosa como consecuencia de múltiples circunstancias que varían según el sector de la sociedad en el que nos situemos –teniendo en cuenta que existe en todos los estratos–. Por ejemplo, en el ámbito empresarial intervienen circunstancias como “el asegurar la existencia del negocio; defenderse de la inflación, de la subida de impuestos, de la crisis...”.

Por otro lado, el mismo autor, reconoce la preponderancia de la política penal en esta figura⁴⁰ contextualizada en “el principio de subsariedad, desistimiento del delito

³⁷ BRANDARIZ GARCÍA, op. cit. (2002-2003), pág. 69.

³⁸ Al respecto, QUERALT, J.J.: “la regularización como comportamiento posdelictivo en el delito fiscal” en **VVAA: Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública**, Madrid, Centro de estudios Ramón Areces, 2007, págs. 32 y 33 y BRANDARIZ GARCÍA, op. cit. (2002-2003), pág. 78 a 75.

³⁹ IGLESIAS RÍO, op. cit. págs. 189 a 259.

⁴⁰ IGLESIAS RÍO, op. cit. pág. 259.

intentado, pensamiento reparador y finalidades preventivas de la pena”. Dentro del contexto de las finalidades preventivas de la pena la autoregularización, por un lado, confirma la vigencia del ordenamiento jurídico y, por otro, evidencia una conducta de “autoresocialización”, lo cual, lleva a minorar la culpabilidad del sujeto.

Otras de las nefastas consecuencias que supondría fundamentar la cláusula solo mediante la política fiscal, según el autor anterior, serían devaluar el carácter criminal de la conducta y poner en cuestión principios básicos del ordenamiento como la coactividad o la obligatoriedad de perseguir el crimen⁴¹.

En el otro extremo se encuentra la visión exclusivamente criminal de CHOCLÁN MONTALVO. Para él la excusa absolutoria no se trata de alterar el merecimiento de la pena sino la necesidad de imponer esta, esto es, no cree que haya necesidad de imposición de la pena recogida en el 305.1 CP (por razones de política criminal) a pesar de que sí hay un juicio de desvalor.

También EMILIO OCTAVIO quiso manifestarse al respecto afirmando que “lo que prepondera, a mi entender, en el texto de la Ley es el favorecimiento de la recaudación por encima del impulsar al contribuyente a declarar de manera voluntaria la realidad”. De esta forma, lo que se protege es “no solo el erario público, sino los fines y aplicaciones sociales a que, constitucional y legalmente, debe aplicarse”. Claramente lo que hace el autor es que sobresalga el objetivo tributario por encima del penal⁴² (prima la política fiscal).

SANZ DÍAZ-PALACIOS⁴³ ocupa una posición intermedia con respecto a los autores anteriores. Destaca la importancia del papel de la recaudación en relación con esta figura, sin embargo, no puede dejarse de lado la función penal, incluso asegura que debería cobrar preeminencia. Concluye diciendo que la regularización debe tomarse como una

⁴¹ Respecto a esto IGLESIAS RÍO, op. cit. (2003), págs. 216 y 217.

⁴² OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, *Rev. La Ley*, nº7 (2000), págs. 1472 a 1478.

⁴³ BRANDARIZ GARCÍA, op. cit. (2002-2003), págs. 72 y 73.

compensación al desvalor de la acción y por tanto, coincide con la figura de la reparación concebida en la dogmática penal.

El Tribunal Supremo en varias de sus resoluciones también se ha referido al fundamento de esta figura, por ejemplo en la STS 3 de abril 2003 y el Auto de 19 de julio 1997. En la primera sentencia el Tribunal justifica la excusa absolutoria haciendo su propia interpretación de la exposición de motivos de la ley que introdujo la cláusula de regularización en el CP anterior: *“sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes... Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que –aunque tardía– guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto”*.

5. NATURALEZA

Desde la introducción de la cláusula en nuestro ordenamiento hasta la actualidad, su calificación en el contexto de la teoría del delito ha sido problemática incluso tras los intentos en la reforma de 2012 –que se expondrán *infra*– de aclarar el debate doctrinal generado a lo largo de los años. Las opiniones fluctúan sobre la naturaleza de la cláusula fluctúan entre causa de justificación, excusa absolutoria, levantamiento o anulación de la pena y elemento negativo del tipo.

5.1 Causa de justificación

En virtud de esta tesis⁴⁴ el sujeto comete una conducta típica (defraudar a Hacienda) pero no llega a ser ilícita puesto que hay una norma, la del 305.4 CP, que autoriza dicho comportamiento. No existe antijuridicidad porque ha habido una lesión provisional al bien jurídico protegido que no ha llegado a materializarse gracias a la regularización. Por tanto, estamos ante una conducta que sí es lícita porque es conforme al ordenamiento jurídico.

⁴⁴ ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, *Rev. Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº 34, (2013), págs. 15 a 38.

Debemos aclarar que la antijuridicidad se trata de un juicio de desvalor que se sustenta en dos pilares:

- Desvalor de la acción. Es un juicio negativo sobre el comportamiento. Generalmente viene traducido a la aparición del dolo o culpa. En el caso del delito contra la Hacienda pública este desvalor de la acción sería defraudar.
- Desvalor del resultado. Se trata de un juicio negativo sobre la afectación al bien jurídico protegido (en este caso el perjuicio ocasionado a la Hacienda Pública, sus arcas y, como consecuencia, el orden socio económico).

Con este postulado⁴⁵, se pretende facilitar la extensión de la regularización a los delitos mediales y también a terceros partícipes como efecto de la accesoriedad⁴⁶.

Esta tesis tiene muchos detractores⁴⁷. Como argumento principal utilizado para desvirtuarla tenemos el que se basa en que considerar la acción como una lesión provisional conllevaría problemas para establecer el instante de perfección del delito, porque las causas de justificación no operan una vez consumado el delito, sino que tienen que aparecer en el momento en el que se lleva a cabo la conducta típica⁴⁸.

5.2 Elemento negativo del tipo

El anteproyecto con el que se inició la reforma del Código Penal en 2012 mediante la LO 7/2012 intervino en la delimitación de la naturaleza jurídica de la cláusula. Lo hizo adoptando la teoría del elemento negativo del tipo de la defraudación tributaria. Así pues,

⁴⁵ **OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.**, op. cit. (2000) págs. 1472 a 1478.

⁴⁶ El principio de accesoriedad limitada es el que avala la mayoría de la Doctrina: para que pueda hablarse de participación debe existir un hecho principal realizado por el autor que, además, tiene que ser típico y antijurídico (<https://www.iberley.es/temas/autoria-participacion-delitos-48451>).

⁴⁷ Entre ellos entre ellos **OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.**, op. cit. (2000) págs. 1472 a 1478; **IGLESIAS RÍO**, op. cit. págs. 153 a 189 y **DE LA MATA BARRANCO, N.J.**: “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en **VVAA.**: *Estudios Penales en homenaje al Profesor Cobo del Rosal*, Madrid, Dykinson, 2006.

⁴⁸ **SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.**, “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código Penal)”, *Rev. Impuestos*, nº 11 (2014), págs. 111 a 132.

lo que se hacía era depender la consumación del delito del momento de la ausencia de regularización⁴⁹. Por tanto, según esto, el delito se perfecciona una vez acontecido uno de los elementos de bloqueo de la cláusula.

Esta intención del legislador fue rápidamente descartada a la vista de los problemas que podría generar en sede del momento de consumación y, como consecuencia, en la prescripción (el delito sería imprescriptible y por ello la denuncia y la querella podrían interponerse en cualquier momento).

Esta teoría no solo presenta problemas en el ámbito de otorgar certeza a la prescripción, sino que también supone una falta de regulación respecto de la extensión de los efectos de la regularización.

Para BAÑERES SANTOS⁵⁰ se trataría de una “retorsión dogmática” que causaría más problemas de los que intenta solucionar ya que no deja de ser una causa de justificación que despliega su eficacia a voluntad del autor.

5.3 Excusa absolutoria o levantamiento de la pena

La tesis más apoyada jurisprudencialmente, así como doctrinalmente, es la que considera la regularización tributaria como una excusa absolutoria que excluye la punibilidad. Según este postulado doctrinal, la regularización no afecta ni a la lesión del bien jurídico (ya consumada) ni a la forma en la que se realiza esta, se sitúa al margen de los elementos del tipo y recae en exclusiva en la persona del autor⁵¹.

A tenor de la redacción del art. 305.4 CP de 1995, hasta la reforma de 2012 era casi unánime la opinión de aquellos que colocaban la regularización en sede de la punibilidad. Así las cosas, el legislador elimina la responsabilidad en hechos donde concurren los

⁴⁹ GÓMEZ LANZ, op. cit., pág. 69.

⁵⁰ BAÑERES SANTOS, F.: Reflexiones en torno a la naturaleza jurídica y requisitos para la aplicación de la exención por regularización contenida en el art 305.4 del código penal, FISCAL.ES, pág.7.

⁵¹ MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.: *El delito fiscal*, Madrid, Edersa, 2000, pág.133.

elementos de tipicidad, no justificación y culpabilidad pero que, por razones de política criminal, no son punibles⁵².

Esta no exigencia de la responsabilidad debe condicionarse al principio de proporcionalidad. Este principio tiene tres vertientes: “idoneidad, que requiere que la norma sea apta para tutelar el bien jurídico-penal y la pena adecuada a la finalidad que se pretende; necesidad, que implica que no se haya podido optar por otra sanción igualmente eficaz pero menos gravosa; y por último, proporcionalidad en sentido estricto, entendido tradicionalmente por la doctrina como merecimiento de pena, lo que significa que la conducta del autor merece una pena”⁵³. Es desproporcionada la “demasia sancionadora”, sin embargo, como dice NAVARRO FRÍAS⁵⁴: “el principio de proporcionalidad permite ser desbordado hacia abajo cuando concurren específicas necesidades de prevención especial o cuando no concurren específicas necesidades de prevención general”.

Como consecuencia de lo anterior, la excusa absolutoria no vulnera el principio de proporcionalidad puesto que el legislador, con base en razones criminales o fiscales, considera que no es necesaria la interposición de una pena si se ha practicado de forma correcta la regularización.

De todas formas, la concepción de la excusa absolutoria no se hace desde el entendimiento tradicional de la figura porque esta no concurre en el momento de ejecución del hecho; realmente, estamos ante una causa personal de levantamiento o anulación de la pena. La calificación como excusa absolutoria tiene limitaciones a causa de su imprecisión por la poca claridad de la institución, por ello, es más adecuado acudir

⁵² Cfr. **OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO**, op. cit. (2000), págs. 1472 a 1478.

⁵³ **AGUADO CORREA** citado en **LÓPEZ BELCHÍ, A.**, “Juicio de proporcionalidad respecto al privilegio de la excusa absolutoria por razón del parentesco. Propuesta de lege ferenda: tutela efectiva frente a la expoliación impune del peculio del pariente”, *I Jornadas Doctorales de la Universidad de Murcia*, pág. 2.

⁵⁴ Citado en **LÓPEZ BELCHÍ, A.**, “Juicio de proporcionalidad respecto al privilegio de la excusa absolutoria por razón del parentesco. Propuesta de *lege ferenda*: tutela efectiva frente a la expoliación impune del peculio del pariente”, *I Jornadas Doctorales de la Universidad de Murcia*, pág. 2.

al levantamiento de la pena, donde los elementos que la definen pueden aparecer después de cometerse la infracción⁵⁵.

Como hemos mencionado, la jurisprudencia⁵⁶ también se ha posicionado respaldando esta concepción dogmática. Pueden servir como ejemplo las siguientes resoluciones: SSTs 29 de septiembre del 2000; 30 de abril de 2012; 28 de octubre de 1997; 25 de junio de 2010; Auto Tribunal Supremo, de 19 de julio, de 1997; Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 30 de junio, de 2001 y Sentencia Audiencia Provincial de Málaga, de 8 de junio, de 2015.

El Auto de 19 de julio de 1997 y la Sentencia nº 1/1997 tratan sobre el caso FILESA (un caso de corrupción acontecida por la creación de una trama de empresas con el fin de financiar la campaña electoral del Partido Socialista Obrero Español). Son dos de las primeras resoluciones que contienen la aplicación del artículo 305.4 CP. De este modo, califican la autodenuncia como excusa absolutoria y hacen una comparación con la regularización administrativa: “se apoya en la idea de una reparación que hace disminuir la trascendencia del hecho, y, además, está contenida en ambos supuestos en normas de evidente fondo jurídico-penal. Esas cláusulas de exención de responsabilidad responden a la necesidad de soslayar cualquier clase de inseguridad jurídica aunando las fórmulas de equilibrio judicial con las exigencias recaudatorias de la Administración Tributaria, pero evitando en cualquier caso que el Derecho Penal se convierta en un instrumento de recaudación fiscal. Por encima de lo que afirma el artículo 61 de la Ley General Tributaria, la reforma penal ha matizado de forma adecuada las circunstancias que permiten la exención de responsabilidad sin detrimento de intereses jurídicos o económicos”.

Consideramos que esta solución es la más acertada, sobre todo para evitar los problemas en relación al momento de consumación y la posterior prescripción. Además, a pesar de lo que aseguran los adeptos a la causa de justificación, la excusa absolutoria no impediría,

⁵⁵ En este sentido **BRANDÁRIZ GARCÍA**, op. cit. (2002-2003), pág. 68; **IGLESIAS RÍO**, op. cit. (2003) págs. 162 y ss y **MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO**, op. cit., (2000), pág. 133.

⁵⁶ Recogida en **DÍEZ LIRIO, C. L.**: “La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”, *Rev. de Jurisprudencia, Lefebvre-El Derecho*, nº 2 (2013).

aunque con ciertas dificultades, la extensión objetiva (como bien nos referiremos en el punto 8).

5.4 La reforma de 2012 y su influencia en la naturaleza de la cláusula.

Con la Ley Orgánica 7/2012 el legislador interviene en el debate formado alrededor de las cuestiones expuestas *supra*. En el preámbulo de dicha ley, reconoce la preeminencia de la excusa absolutoria, sin embargo, entiende superada esta tesis y expresa su intención de dotarla de una nueva configuración legal: “como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción...sino también el desvalor del resultado... Se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria”. Esta nueva configuración legal aparece, por tanto, como causa de exclusión del injusto⁵⁷.

No solo el preámbulo denota la intención de modificar la naturaleza que se había aceptado de forma mayoritaria hasta entonces, también en la redacción del artículo 305.4 CP se intuye este deseo del legislador⁵⁸.

Según la exposición de motivos, una de las intenciones que justifican esta modificación es “evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria”. Podría entenderse que esta denuncia se refiere a la del delito de fraude tributario, sin embargo, a tenor de la modificación del antiguo artículo 180 LGT, esta reiteración no tendría sentido. Varios autores⁵⁹ manifiestan que podría entenderse que esta denuncia, tan poco especificada, en realidad se extiende a otros delitos, concretamente al del blanqueo de capitales, y que, precisamente, esta extensión ha sido una de las intenciones vitales que tenía el legislador.

⁵⁷ GÓMEZ LANZ, op. cit. pág. 74.

⁵⁸ Se sustituye el “*Quedará exento de responsabilidad*” por “*Se considerará regularizada la situación*”.

⁵⁹ Entre ellos BRANDÁRIZ, op cit., pág. 75 y 76, BAÑERES SANTOS en pág. 7 y GÓMEZ LANZ, op. cit., pág. 75.

IGLESIAS CAPELLAS⁶⁰ alaba la reforma llevada a cabo por el legislador. Considera que, la calificación como excusa absolutoria explica por qué no se impone una pena al sujeto, sin embargo, no explica la decisión del legislador de eximir a la Administración del deber de denunciar un posible delito tributario. Esta exención solo podría explicarse a la luz de la concepción la atipicidad sobrevenida.

En contra de este autor, gran parte de la doctrina defiende que la naturaleza de la cláusula no se ha visto modificada a pesar de la reforma de 2012. Considera que la regularización continúa siendo una figura que presume la consumación del delito, el desvalor de la acción y el desvalor del resultado; una vez consumado, el delito no puede neutralizarse⁶¹.

Por si fuera poco, llegan a considerar esta modificación una “penetración de criterios de pura oportunidad recaudatoria en la regulación del delito fiscal” que puede llevar a un fracaso, por admitir una exclusión de antijuridicidad posterior a la comisión del delito y dependiente de la mera voluntad del infractor y por considerar al delito fiscal en “una suerte de momento consumativo abierto”⁶².

6. EL ARTÍCULO 305.4 DEL CP: REQUISITOS DE APLICACIÓN

Para conseguir la eficacia de esta cláusula es del todo necesario que se presenten ciertas circunstancias recogidas en la norma. Diferentes autores han categorizado estas circunstancias de varias formas, pero a nuestro entender, la manera más sencilla es la que se basa en diferenciar entre requisitos positivos, por un lado, y negativos, por el otro.

6.1 Requisitos positivos

Se trata de requisitos que, por lo general, proceden de una conducta posdelictiva del infractor; son la comunicación a la administración y el ingreso o pago de la deuda.

⁶⁰ IGLESIAS CAPELLAS, op. cit. (2012), págs. 5 a 36.

⁶¹ MANJÓN-CABEZA OJEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en **VVAA.:** *Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013.

⁶² BAÑERES SANTOS, op. cit. pág. 7

6.1.1 Comunicación a la Administración

Es doctrinalmente incuestionable que para llegar al levantamiento de la pena debe existir una declaración del sujeto que quiere regularizar ante la Administración Pública.

Esta declaración se trata de un reconocimiento que sirve como autodenuncia de un delito de fraude fiscal que no está sometido, en principio, a grandes formalidades. Si bien es cierto que son necesarios unos requisitos mínimos, opera la libertad de forma, por ello, no existe un formulario especial para este procedimiento, aunque sí son condiciones mínimas la claridad y la veracidad, de forma que no se interfiera o perjudique el trabajo de la Administración⁶³.

6.1.2 Ingreso o Pago de la Deuda.

En virtud de los artículos 305.4 CP y 252 LGT la deuda a regularizar no solo debe declararse sino que también debe ingresarse.

La “deuda tributaria” debe entenderse aplicando el artículo 58 LGT, según el cual, lo que el sujeto defraudador tiene que comunicar y posteriormente pagar es la cuota tributaria más los respectivos intereses de demora y recargos (incluidas las cuantías del artículo 27 LGT)⁶⁴. Además, conforme al artículo 252 LGT, el ingreso debe hacerse de una manera completa, es decir, la ley no permite pagar solo una parte de la deuda con Hacienda

6.1.3 Debate doctrinal sobre los requisitos positivos

En la antigua redacción del artículo 305.4 CP no aparecían recogidos los requisitos positivos como lo están ahora (existía demasiada concisión). Lo que sí estaba claro era la exigencia de una comunicación a la Administración, pero no había consenso sobre la

⁶³ IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2003, pág. 271 y ss. y pág. 218.

⁶⁴ ESPIGADO GUEDES, D.: “Amnistía fiscal: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017”, *Diario La Ley*, nº 9030, Sección Tributaria (2017), pág. 2. El art. 27 LGT regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

necesidad o no del ingreso, ni sobre si la regularización debía hacerse sobre la deuda tributaria o sobre la cuota tributaria.

Con respecto a la necesidad o no del ingreso, algunos autores manifestaron que bastaba con el mero afloramiento de la deuda⁶⁵. Su explicación venía de la mano de ideas como evitar la desigualdad o la neutralización del carácter fraudulento del fraude o porque es la solución que más se acerca a los fines perseguidos por la regularización (principalmente el ánimo de recaudar lo que se había intentado esconder). Otro de los argumentos fue la falta de previsión del legislador del pago, es decir, si el legislador no lo contempló expresamente fue porque no era necesario.

Cuando hablaban de desigualdad, estos autores se referían a situaciones en las que un sujeto podía regularizar su deuda tributaria por tener en su posesión el suficiente dinero líquido para pagar, mientras que otra persona, habiendo cometido el mismo delito, no podía mostrar arrepentimiento y disfrutar del levantamiento de la pena por no poder hacer el ingreso.

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 12 de mayo de 1998, resolvió el litigio afirmando que no era necesario el pago de la deuda para “considerar que se ha producido una regularización de la situación tributaria del hoy acusado”. La misma línea siguen otras sentencias: SAP Madrid de 4 de septiembre de 1998, SAP. Barcelona (Sentencia de 30 de junio de 2001)⁶⁶, SAP. Sevilla de 16 de febrero de 2006⁶⁷ y Sentencia del Tribunal Supremo nº 192 de 1 de febrero de 2006.

Otra parte de la doctrina, entendía el pago un como elemento esencial para la regularización. BRANDÁRIZ, entre ellos, creía que el ilícito no es solo el engaño a la Hacienda Pública sino también el daño efectivo a las arcas públicas; si solo se atiende a la política fiscal podría ser más que suficiente la declaración del ilícito, sin embargo, si

⁶⁵ **OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO**, op. cit. (2000), págs. 1472 a 1478; **QUERALT**, op. cit. VVAA (2007), págs. 214 a 218 y **BRANDÁRIZ GARCÍA**, op. cit. (2002-2003), pág. 79.

⁶⁶ **QUERALT**, op. cit. VVAA (2007), pág. 215.

⁶⁷ El Tribunal dice: “En este punto, conviene aclarar que lo que exige el mencionado artículo es la regularización de la situación tributaria del contribuyente y no necesariamente el pago, no identificándose ambos conceptos, pues por regulación ha de entenderse únicamente la declaración voluntaria del contribuyente dirigida a proporcionar a la Agencia Tributaria los datos necesarios que le permitan conocer la situación económica del obligado a efectos tributarios”.

se atiende al fundamento político-criminal no es del todo claro que la simple comunicación satisfaga la idea de reducir las necesidades preventivas de la sanción⁶⁸. En esta misma línea, IGLESIAS RÍO⁶⁹ aseguró que el pago “representa una inequívoca manifestación de reparación, solo mediante el pago se compensa el desvalor de acción y de resultado, salvaguardando la conservación del bien jurídico”, y que decir la mala imagen del Derecho que el resto de ciudadanos honrados podrían llegar a tener si no se exigiera el pago para conseguir la impunidad.

El Tribunal Supremo también entiende el pago como un elemento que debe ir incluido en la regularización. Entre otras, las sentencias de 30 de octubre de 2001, 15 de julio de 2002 y sentencia 30 de abril de 2012. En el FD 5º de esta última el Alto Tribunal niega la regularización a un sujeto por no haber autodeclarado la comisión del ilícito ni ingresado la deuda procedente de este: “En efecto, la regularización requiere, como antes dijimos, la autodenuncia y la reparación, y por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento”.

Otras resoluciones de Audiencias Provinciales mantuvieron la posición del Supremo, por ejemplo, la Audiencia Provincial de Valladolid en la Sentencia de 13 de enero de 2014 establece que para regularizar el sujeto no debe limitarse a reconocer parcialmente la deuda, sino que es necesario el ingreso de esta.

En esta misma línea, la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado dice que la regularización viene a ser el reverso del delito consumado, por ello, no solo debe compensarse el desvalor de la acción, sino que también debe repararse el desvalor del resultado (daño efectivo a las arcas públicas). Para la Fiscalía, esta reparación del daño solo se conseguirá mediante la autodenuncia (reconocimiento voluntario y veraz de la deuda) y el pago de la deuda procedente del delito fiscal.

En cuanto a la regularización respecto de la deuda tributaria o respecto de la cuota tributaria, había quienes pensaban que con la redacción de la cláusula “*regulariza su*

⁶⁸ BRANDÁRIZ GARCÍA, op. cit. (2002-2003), pág. 89.

⁶⁹ IGLESIAS RÍO, loc. cit. (2003), págs. 328 y ss.

situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo” el legislador se refería a la deuda en un sentido estricto, es decir, a la cuota tributaria. Si el legislador hubiera querido establecer la deuda tributaria en el sentido de cuota más recargos e intereses lo hubiera hecho expresamente de la misma manera en que lo hace en el artículo 308.4 CP. Además, el artículo 305.4 CP cuando habla de deudas hace referencia a las de su apartado primero, es decir, al límite que marca la existencia o inexistencia del fraude tributario, es decir, la cuota⁷⁰.

Por otro lado, también había expertos que defendían la deuda tributaria como aquella formada por cuota más intereses y recargos. En este sentido, en la Sentencia núm. 44/2003, de 3 abril, el Tribunal Supremo (FD Duodécimo) recoge los recargos como parte de la cuantía requerida para que opere la regularización: “tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud”.

El tema que nos atañe fue tan discutido que incluso en la ya mencionada STS de 30 de abril de 2012, el Tribunal decide no entrar en la discusión sobre cuál debía ser la cuantía de la deuda: “no se había satisfecho la cantidad... correspondiente a recargos e intereses, que se encuentran en vía ejecutiva, por lo que ni fue tempestiva ni completa, si bien en función de la falta de claridad del art. 305.4 del Código Penal en esta materia, no entraremos en esta cuestión, que deberá ser definida legislativamente”.

Afortunadamente, el actual art. 304.5 CP y el art. 252 LGT aparecen para esclarecer dudas dejando atrás los debates. Coincidimos con lo que dice DE LA MATA⁷¹ cuando afirma que la solución adoptada puede llegar a mayores niveles de reparación del daño.

6.2 Requisitos negativos o causas de bloqueo

⁷⁰ Ambas ideas aparecen en **DE LA MATA BARRANCO, N.J.**: “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal”, en **VVAA**: *Estudios Penales en homenaje al Profesor Cobo del Rosal*, Madrid, Dykinson, 2006; págs. 301 a 326.

⁷¹ **DE LA MATA BARRANCO**, op. cit. (2006), págs. 301 a 326.

La cláusula, incorpora⁷² varias circunstancias que bloquean sus efectos. Es decir, el sujeto infractor de la ley tiene que proceder al reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se produzcan estas circunstancias para poder beneficiarse del levantamiento de la pena.

Hablamos de tres límites temporales, lo cual no significa que el legislador haya rechazado la voluntariedad o espontaneidad que la exposición de motivos de la LO 6/1995 recogía⁷³. En el ámbito tributario la voluntariedad es un elemento indispensable, con lo cual, parece que esta traspasa al ámbito penal y, con ello, a la regularización.

Sin embargo, esta voluntariedad debe ser un elemento objetivado al máximo, es decir, el comportamiento tiene que ser voluntario pero no debe atenderse a los motivos reales e internos de cada persona que lleven a querer regularizar su situación tributaria⁷⁴. Al respecto, MORALES PRATS⁷⁵ dice que las cláusulas de regularización “no obligan al legislador a intrincadas indicaciones sobre los motivos o factores internos que llevaron al agente a retornar a la legalidad tributaria”.

En resumen, entendemos que la voluntariedad se aleja del elemento psicológico al que acostumbramos para aparecer en un contexto normativo, es decir, al legislador no le importa las razones de fondo (miedo a ser descubierto, sospechas del posible descubrimiento...), lo que quiere es que se produzca la regularización en un momento determinado.

Estas causas de bloqueo consisten en tres límites temporales iremos desarrollando en el mismo orden en el que aparecen recogidos en el art. 305.4; no se exige su concurrencia (basta con que se dé uno de ellos para que sea inaplicable la cláusula)

⁷² Desde la versión de 1995 hasta la actualidad.

⁷³ “... conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención a las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización”

⁷⁴ Idea desarrollada en IGLESIAS RÍO, op. cit. (2003), pág. 312.

⁷⁵ Citado en IGLESIAS RÍO, op. cit. (2003), pág. 313.

6.2.1 Notificación del inicio de actuaciones administrativas.

En la versión actual del 305.4 CP las actuaciones administrativas a las que se refiere el artículo son de comprobación tanto como de investigación.

En cuanto a la espontaneidad, lo que es relevante en esta primera causa es la supeditación al conocimiento por medio de la notificación. Es indiferente, por tanto, que el conocimiento del inicio de las actividades provenga de otra fuente anterior a la de la notificación, lo cual ha sido criticado por la doctrina⁷⁶.

Si bien es cierto que es legítimo pensar que esta regulación no es del todo acertada porque pone en entre dicho la voluntariedad, a nuestro parecer, y, coincidiendo con BRANDÁRIZ, se darían demasiadas dificultades probatorias si el legislador hiciera depender la causa de bloqueo, no de la notificación, sino del simple conocimiento, cualquiera que sea la fuente, de las actuaciones de la Administración⁷⁷.

En la Sentencia núm. 1371/2000, de 29 septiembre, el Tribunal Supremo (FD 2º) deja claro que, para que opere esta causa de bloqueo, debe haber actuaciones “tendientes a la determinación de las deudas objeto de regularización”; como consecuencia, no basta con que la Administración simplemente ponga en conocimiento de la Fiscalía o del Juez de Instrucción la existencia de un posible delito de fraude fiscal.

A propósito, la notificación del procedimiento de comprobación o investigación debe mantener los cauces y características del Derecho Administrativo y Tributario⁷⁸. El art. 109 LGT remite a las normas Administrativas generales, de esta forma, serán de aplicación los arts. 40 y siguientes de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

⁷⁶ En este sentido, **BRANDÁRIZ GARCÍA**, op. cit. (2002-2003), pág. 89.

⁷⁷ **BRANDÁRIZ GARCÍA**, op. cit. (2002-2003), pág. 90

⁷⁸ En este sentido **IGLESIAS RÍO**, op. cit. (2003), pág. 269.

Independientemente de si la notificación se realiza vía online o papel serán válidas “siempre que permitan tener constancia de su envío o puesta a disposición, de la recepción o acceso por el interesado o su representante, de sus fechas y horas, del contenido íntegro, y de la identidad fidedigna del remitente y destinatario de la misma”.

6.2.2 Interposición de denuncia o querella.

Se trata de la segunda causa de bloqueo: “Antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquél dirigida”

Solo se aplica a aquellos casos subsidiarios en los que no ha existido una actividad Administrativa anterior. De nuevo, encontramos un cruce de opiniones acerca del conocimiento del defraudador: un sector doctrinal considera que basta con la interposición de la querella o denuncia, mientras que otro exige que el sujeto reciba la notificación de la denuncia o querella, por consiguiente, que exista admisión a trámite. Es más, aparece otro sector, más minoritario, que hace depender esta causa de bloqueo del mero conocimiento de la interposición de la denuncia o querella por parte del sujeto (conocimiento anterior a recibir la notificación)⁷⁹.

En las otras dos causas de interrupción, el legislador sí opta por tener en cuenta expresamente el conocimiento del sujeto; por esta razón, la doctrina mayoritaria, donde se encuentra DE LA MATA⁸⁰, opina que en este caso también debería haberse exigido el conocimiento formal mediante notificación con el fin de mantener uniformidad entre los tres requisitos negativos. Esto es así porque no es la interposición de la denuncia o querella lo que activa el proceso, sino su admisión a trámite, y no es hasta este momento cuando opera la idea de prejudicialidad penal.

Es más, siguiendo el principio de legalidad y sus garantías, no puede impedirse la regularización antes de la interposición de la demanda o querella, empero, este principio no quebraría (en base a criterios de “seguridad jurídica y a la posibilidad de aplicación

⁷⁹ BRANDÁRIZ GARCÍA, op. cit. (2002-2003), pág. 93

⁸⁰ DE LA MATA BARRANCO, op. cit. (2006), pág. 301 a 326.

analógica favorable de la ley penal”) si se permite la regularización tras la interposición de denuncia o querella y antes de la notificación.

Con la notificación también se protege al sujeto de la incertidumbre, es decir, para que este tenga claro si su hecho delictivo ha sido descubierto o si existe la posibilidad de hacer uso de la autodenuncia⁸¹.

Avalando la necesidad de notificación, el Tribunal Supremo en la Sentencia núm. 1371/2000, de 29 septiembre, acepta la regularización hecha en el mismo día en el que el defraudador recibió la notificación de la incoación de una denuncia de la Fiscalía por delito fiscal. En el Fundamento de Derecho Segundo este tribunal establece que “al haberse producido la regularización el mismo día de tal notificación, no puede negarse al presunto reo el beneficio absolutorio que se establece en los indicados preceptos, ya que difícil es determinar, aunque fuera por horas, que la autoliquidación o regulación no fuera anterior a la tan repetida notificación iniciadora de las diligencias penales”.

Totalmente contraria es la vertiente⁸² que ve incorrecto requerir notificación del acto procesal porque dicha notificación o conocimiento formal no se ha contemplado expresamente como se hace en el primer y tercer caso de bloqueo. En adición, no puede permitirse el beneficio de la exoneración a aquellos que hagan uso de la regularización después de la interposición de la querella o denuncia, pero antes de la notificación, cuando ya tengan conocimiento del descubrimiento del hecho delictivo por otros medios (pudiendo ser estos ilegales).

6.2.3 Conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales.

“Antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias” es la tercera y última causa de bloqueo; engloba las actuaciones de investigación del Ministerio Fiscal o Juez

⁸¹ IGLESIAS RÍO, op. cit, (2003), pág. 387.

⁸² Entre ellos **BRANDÁRIZ GARCÍA**, op, cit. (2002-2003), pág. 94. Este autor sí apoya la idea de que debe haber conocimiento de la interposición de querella o demanda, pero no restringiendo este conocimiento al otorgado por la notificación.

de instrucción realizadas antes de interponer una denuncia o querella, es decir, las recogidas en los arts. 773 y 777 LeCrim.⁸³.

¿Qué debemos entender por “conocimiento formal” del sujeto defraudador? El artículo ha sido duramente criticado por su “errónea, indeterminada y desafortunada” redacción⁸⁴. Con dicha indeterminación surge la duda de si es necesario un conocimiento formal mediante notificación personal (como en el primer caso de bloqueo) o si vale con los meros indicios de que este tenía noticia de la investigación de cualquier otra forma anterior a la notificación.

La jurisprudencia se ha decantado por la opción más garantista⁸⁵, entendiendo que solo bloqueará la regularización aquel conocimiento que provenga de las diligencias encaminadas a la persecución del delito fiscal (notificación) y no a otras circunstancias.

6.2.4 Caso Neymar.

Nos parece oportuno reservar un epígrafe para exponer este supuesto de hecho porque es sorprendente la apreciación de la espontaneidad que la Audiencia Nacional lleva a cabo.

El Fútbol Club Barcelona, como consecuencia del fichaje Neymar da Silva, cometió una serie de irregularidades tributarias constitutivas de delito fiscal en 2013. Ese mismo año, la Fiscalía presentó una denuncia ante los Juzgados de Instrucción de Barcelona por el delito presuntamente cometido por el F.C Barcelona.

El 24 de febrero de 2014 el Auto del Juzgado de instrucción imputa al FC. Barcelona (como persona jurídica); cuatro días después, el Club efectuó un ingreso extemporáneo correspondiente a las cuantías que no había entregado en 2013. A causa de este ingreso,

⁸³ Al respecto: **MARTÍNEZ PEREZ**, op. cit. (2008) pág. 232 y **IGLESIAS RÍO**, op. cit. , 2003, pág. 385. Dice el autor que las únicas denuncias o querellas que pueden provocar el bloqueo son las que proceden del Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica; con esta tercera cláusula sí se abre la vía para que un tercero provoque el bloqueo de la regularización al poner la comisión del delito en conocimiento de las autoridades competentes.

⁸⁴ Así lo manifiesta **IGLESIAS RÍO**, op. cit. (2003), pág. 384.

⁸⁵ Así lo dice **MARTÍNEZ PEREZ**, op. cit. (2008), pág. 232.

se llega a un acuerdo con los Tribunales por el cual aceptan la comisión del delito fiscal, pero con la pena atenuada por reparación del daño (aplican el art. 21 CP.)

Lo que en este caso es remarcable es que los directivos (administradores de la sociedad) quedaron exonerados de toda responsabilidad penal. En el momento en el que la entidad ingresa la deuda, los directivos no estaban imputados, por tanto, el tribunal no consideró que existieran efectos de bloqueo, es decir, el pago de la deuda significó una regularización tributaria para los Administradores y con ello, una exención de responsabilidad. Sin embargo, es verdaderamente discutible que exista la espontaneidad que se requiere para la regularización⁸⁶.

Lo que se hace en esta sentencia es establecer que el conocimiento debe ser formal en base a una notificación personal, es decir, no sirve como causa de bloqueo una notificación de inicio de actuaciones o una imputación a otro sujeto distinto al que pretende beneficiarse de la regularización.

7. EL ARTÍCULO 305.4 DEL CP: EXTENSIÓN Y EFICACIA

Veamos aquí los ámbitos de extensión subjetivo y objetivo del levantamiento de la pena, el ámbito temporal se tratará en el epígrafe siguiente.

7.1 Extensión subjetiva

8.1.1 Los partícipes

Otra de las cuestiones debatidas es determinar a quiénes afectan las consecuencias de la regularización. Como es lógico, el primero en beneficiarse del levantamiento de la pena, siguiendo la literalidad de la norma, es el autor de la defraudación tributaria. También la Exposición de motivos de la ley de 1995 es una de las fuentes que corroboran este extremo⁸⁷.

⁸⁶ Consulta n.º 4/1997, de 19 de Febrero, *sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal*.

⁸⁷ **MARTÍNEZ PEREZ, D.**: “Causas de justificación. La regularización tributaria”, en **VVAA**: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Navarra, Aranzadi, 2008, pág. 236.

En la comisión de un delito, a veces, no solo aparece la figura del autor sino también la de inductores, cómplices, cooperadores... ¿Deben estos sujetos beneficiarse de la excusa absolutoria? Los autores que defienden dicha extensión son a su vez los mismos que consideran la autodenuncia como una causa de justificación. Por el otro lado, los que avalan la tesis de la excusa absolutoria se dividen entre los que tienen una opinión estricta donde la regularización solo afectaría al autor (por su carácter personal) y los que defienden la excusa absolutoria pero de forma objetiva (extensión de forma condicionada)⁸⁸.

Actualmente es mayoritaria la doctrina⁸⁹ que defiende la extensión subjetiva de la pena. El negar el levantamiento de la pena a aquellos que han intervenido en la comisión del delito sin ser los autores llevaría al quebrantamiento del principio de accesoriedad, a un trato desigual y “se estaría tratando mejor a quien hace lo más (autor) que a quien hace lo menos (partícipe)”⁹⁰. Además, debe tenerse en cuenta que los delitos tributarios muchas veces llevan aparejados partícipes necesarios que no tienen ninguna relación jurídico tributaria⁹¹. Por último, también encontramos el argumento que ha servido para otros muchos de los debates analizados: si el legislador hubiera querido restringir el levantamiento de la pena al autor lo hubiera hecho de manera expresa⁹².

A la vista de lo anterior, nosotros nos inclinamos por la extensión de dicho beneficio puesto que parece la solución más igualitaria y respetuosa con la legalidad.

Con todo lo anterior, todavía quedan extremos sin resolver. Al aceptar la posibilidad de que los partícipes sean absueltos del delito de fraude fiscal solo estamos resolviendo una de las muchas dudas que existen alrededor de este tema, es más, las condiciones en las

⁸⁸ **QUERALT, J.J.**, op. cit. VVAA, (2007) pág. 57.

⁸⁹ Entre otros **IGLESIAS RÍO**, op. cit, (2003), págs. 153 A 189 y **QUERALT, J.J.**, op. cit. (2007) págs. 29 a 59.

⁹⁰ Solución dada en **MARTÍNEZ PEREZ**, op. cit. (2008), pág. 236.

⁹¹ **QUERALT, J.J.**, op. cit. (2007) pág. 54.

⁹² **BRANDÁRIZ GARCÍA**, op. cit. (2002-2003), pág. 109.

que esta absolución va a ocurrir deben ser afrontadas con mayor trascendencia si cabe⁹³. Debemos distinguir, como bien hace BRANDÁRIZ⁹⁴, tres posibilidades: “a) aplicar la anulación de pena automáticamente a los partícipes, desde el momento en que el autor regulariza; b) requerir para la exoneración una contribución específica y efectiva del partícipe a la regularización; c) añadir al requisito recién planteado el efectivo cumplimiento extemporáneo por parte del autor”

Al respecto, nos parece idóneo hacer un análisis de las soluciones que da la consulta de la Fiscalía de 1997, cuyo contenido ha tenido muchos partidarios⁹⁵. En este documento⁹⁶ se considera que la solución interpretativa la otorga la Exposición de Motivos de la LO 6/1995, de 29 de junio cuando indica: “Por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicarán las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro I de este Código”. Continúa diciendo que “la interpretación sobre este problema pasa, pues, por la aplicación de las normas generales del Código. La excusa absolutoria de los arts. 305 y siguientes se extenderá o no a los partícipes en atención a las reglas generales del Código, según las cuales, como ahora veremos, la regularización no solamente afecta, y en todo caso, al deudor tributario, en tanto único sujeto con capacidad para regularizar, sino que se extenderá a los partícipes según que éstos hayan o no intervenido (desde el punto de vista de la acción penal y no de la tributaria) en tal conducta”. Las reglas a las que alude son en particular los arts. 16.3 y 65 CP.

Visto lo anterior, la solución de la fiscalía es distinta según las circunstancias que se presenten.

En el caso en el que los partícipes hayan puesto de su parte a la hora de regularizar deberían verse favorecidos por ella. Esta cooperación no debe entenderse de forma estricta, sino que bastará con que presente una actitud activa. Según la fiscalía se incluyen

⁹³ BRANDÁRIZ GARCÍA, op. cit. (2002-2003), pág. 111.

⁹⁴ Ibídem pág. 111.

⁹⁵ Entre otros, QUERALT, J.J, op. cit. VVAA (2007), pág. 54 y 55.

⁹⁶ Consulta n.º 4/1997, de 19 de Febrero, *sobre la extensión a terceros partícipes de los efectos de la regularización fiscal*.

la inducción y el auxilio espiritual. Si, por el contrario, el partícipe muestra una actividad tendente a impedir la regularización, no se le podrá aplicar el levantamiento de la pena.

Otro caso de mayor controversia es el del partícipe que conoce de la regularización por parte del deudor tributario, pero no muestra ninguna posición a favor o en contra de esta; en tal caso “deberán los Señores Fiscales examinar las circunstancias del hecho concreto para valorar si la conducta del tercero en cuanto proclive a la regularización merece ser amparada por la excusa absolutoria”.

Por último, la consulta acaba con un cuarto y último caso que es el contrario al desarrollado en el párrafo anterior: el deudor no muestra intención de regularizar, pero el partícipe sí. La solución es negar la existencia de la regularización y, por ende, que los efectos de esta no se pueden aplicar a ningún sujeto.

7.1.2. La persona jurídica y sus administradores.

La importancia que actualmente disfruta el tema de la responsabilidad penal de la persona jurídica en el delito penal también ha afectado a la regularización tributaria. Debemos preguntarnos qué pasa cuando la persona jurídica acude a la autodenuncia para regularizar su situación tributaria y beneficiarse del levantamiento de la pena. Más concretamente, preguntémonos cómo se ven afectadas, respecto a esta regularización, las personas físicas (los administradores).

Con la Ley 5/2010 y la consiguiente reforma del Código Penal por la LO 1/2015 se admitió la responsabilidad penal de las Personas Jurídicas, lo que cambió el panorama anterior y la práctica judicial que hasta entonces se estaba siguiendo⁹⁷. Hasta 2015, a estas situaciones se les aplicaba el art. 31 CP y, como consecuencia, se negaba el levantamiento de la pena a las personas físicas.

Sin embargo, con la modificación legislativa, sí ha habido casos en los que la regularización hecha por la persona jurídica ha permitido el levantamiento de la pena de los administradores. Hablamos, más concretamente, del caso Neymar al que nos hemos

⁹⁷ BAÑERES SANTOS, F., op. cit. págs. 15,16 y 17.

referido con anterioridad. Los administradores quedaron exentos del delito a consecuencia de que en el momento del pago de la deuda debida las causas de bloqueo solo operaban respecto de la persona jurídica.

7.2 Extensión objetiva

A tenor del art. 305.4 no solo la regularización afecta al delito de fraude fiscal, sino que también puede ser utilizada para el levantamiento de la pena de los delitos procedentes de irregularidades contables u otras falsedades documentales.

El delito contable está contemplado en el art. 310 CP. Mediante la regularización de la deuda tributaria el sujeto podrá también quedar impune de las irregularidades respecto al incumplimiento absoluto de la letra a, la doble contabilidad y otras alteraciones contables previstas en dicho precepto. Esta solución demuestra dos cosas según FERRE⁹⁸, en primer lugar la “íntima conexión” entre ambos delitos y, en segundo lugar, que el ilícito tipificado en el art. 310 CP puede considerarse como acto preparatorio al del 305 CP.

En cuanto a otras falsedades instrumentales habrá que estar a lo que dice la Disposición Adicional Quinta de la LO 10/1995, de 23 de diciembre: “la exención de responsabilidad penal contemplada en los párrafos segundos de los artículos 305... resultará igualmente aplicable aunque las deudas objeto de regularización sean inferiores a las cuantías establecidas en los citados artículos”. La extensión será operativa siempre que el delito de falsedades documentales sea consumado con carácter previo y siempre que guarde relación con la deuda tributaria objeto de regularización⁹⁹. Se entienden excluidas por la mayoría de la doctrina las falsedades que se produzcan con posterioridad encaminadas a ocultar el delito de fraude fiscal¹⁰⁰.

8. EL ARTÍCULO 305.4 DEL CP: LA PRESCRIPCIÓN Y LA REGULARIZACIÓN

⁹⁸ Cfr. FERRE OLIVÉ, op. cit. (2014), págs. 61 y 62.

⁹⁹ Cfr. FERRE OLIVÉ, op. cit. (2014), pág. 62.

¹⁰⁰ BRANDARIZ GARCÍA, op. cit. (2002-2003), pág. 99.

Como ya introdujimos en el apartado de la consumación del delito fiscal, la regularización tributaria está altamente afectada por la prescripción del delito fiscal pero también por la prescripción de la posible actuación de la Administración. Una vez finalizado el plazo para que la Administración despliegue sus funciones, así como el contemplado para ejercitar la acción penal, no hace falta acudir a la regularización puesto que desaparece cualquier responsabilidad penal.

En este sentido, nos situamos ante lo que muchos autores llaman “regularización del quinto año”. La Administración tiene cuatro años para poder determinar la deuda tributaria¹⁰¹ mientras que la prescripción de la acción penal tiene una duración de cinco o 10 años (subtipo agravado recogido en el art. 305.bis CP.)¹⁰². En consecuencia, podría ocurrir que un sujeto quisiera beneficiarse de la anulación de la pena pagando su deuda una vez superado el periodo de tiempo existente para que la Administración lleve a cabo las liquidaciones, si bien dentro del plazo que el Código Penal dispone en el art. 131 CP.

Actualmente el art. 305.4 CP, en su apartado segundo, formula la validez de este quinto año de manera expresa¹⁰³, en cambio, la anterior versión no lo hacía. Además, otros dos artículos son clave a la hora de permitir la regularización entre los cuatro y diez años posteriores: el art. 252¹⁰⁴ LGT y el 221.1.c)¹⁰⁵ LGT.

¹⁰¹ Vid art. 66: ...Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos...

¹⁰² Vid art. 131 CP: 1. *Los delitos prescriben: ... A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año...A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez.*

¹⁰³ Vid art. 305.4 CP: ...*Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa...*

¹⁰⁴ “*Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria*”.

¹⁰⁵ “*Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley*”, niega la posibilidad de pedir la devolución por pago indebido de las cuantías satisfechas en la regularización una vez pasados los cuatro años, indirectamente reconoce ese quinto año de regularización.

QUERALT¹⁰⁶ justifica la existencia de periodos de prescripción desiguales con el argumento de las distintas gravedades de los ilícitos penales y administrativos.

SOTO BERNABÉU¹⁰⁷ quiere aportar una solución a la disparidad entre ambas normas afirmando que a los cuatro años lo que prescribe son los derechos de la Administración Tributaria a determinar la deuda, pero no la deuda. Desgraciadamente, no parece aceptable esta disociación pues no debe desvincularse la deuda de las facultades de la Administración para lograr su efectividad¹⁰⁸.

Por su parte, el TEAC también ha creado doctrina en este terreno con resoluciones como la del 2 de febrero de 2017. El tribunal acepta la posibilidad de regularizar una vez pasado el derecho de la Administración, pero lo que es sorprendente es que no introduce en la cuantía a pagar los recargos e intereses de demora del art. 27 LGT¹⁰⁹. Además, en esta misma resolución hablan de una posible renuncia a la prescripción.

Sin embargo, SANZ DÍAZ-PALACIOS¹¹⁰ sigue la jurisprudencia del TS¹¹¹ y rechaza la posibilidad de que exista la renuncia de la prescripción en sede Tributaria. Confirma la idoneidad de pagar la cuota junto con los intereses de demora (los correspondientes al periodo que abarca desde el día siguiente a la finalización del plazo voluntario hasta la fecha efectiva de la regularización), pero excluyendo los recargos e intereses de demora del art. 27.

¹⁰⁶ QUERALT, op. cit. VVAA (2007), pág. 43

¹⁰⁷ SOTO BERNABÉU, L.: “Los efectos de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria”, *Rev. Crónica Tributaria*, nº 162 (2012), págs. 226 a 227.

¹⁰⁸ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.: “A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal”, *Rev. Quincena Fiscal* nº6 (2018), pág. 5.

¹⁰⁹ Se muestra contraria a esta decisión SOTO BERNABÉU, L.: “Los efectos de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria”, *Rev. Crónica Tributaria*, nº 162, (2017).

¹¹⁰ SANZ DÍAZ-PALACIOS, op. cit. (2014), pág. 5.

¹¹¹ En este sentido, la STS de 12 de noviembre de 1998 niega que se pueda aceptar la renuncia de la prescripción porque el reconocimiento de la prescripción se trata de un deber de la Administración al cual no puede renunciar el contribuyente.

Por último, cabe señalar que, como establece el Tribunal Supremo en su Sentencia núm. 44/2003 de 3 abril (FFJJ Decimotercero y Decimocuarto), tras la prescripción del plazo administrativo no se produce una regularización automática, pues ambas son instituciones diferentes: “nada que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal de los sujetos primeramente aludidos y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. Así, pues, al no ser parangonables las situaciones de partida en uno y otro caso, tampoco tendría por qué serlo la respuesta del legislador y de la ley. La consecuencia, es, por tanto, que una deuda prescrita no es una deuda regularizada”.

La prohibición de exceso aconseja una interpretación estricta del tipo penal ante una acción íntimamente relacionada, por su contenido y fines, con el ámbito constitucionalmente protegido del deber de contribuir (art. 31 CE), dejando fuera de lo prohibido conductas de escasa lesividad, que carecen de la capacidad suficiente como para comprometer el bien jurídico.

9. CONCLUSIONES

I: La cláusula de regularización tributaria fue introducida en el tipo penal del delito fiscal en el art. 305. 4 CP y contempla la posibilidad de la exención de responsabilidad penal. No existe una norma que defina con exactitud el término regularizar, debemos acudir al Diccionario de la Lengua Española para entender esta institución jurídica: “Legalizar, adecuar a derecho una situación de hecho o irregular”.

II: Es importante diferenciar esta cláusula de la regularización en sede Tributaria. Para saber si nos encontramos ante una u otra, lo relevante es la cuantía de la deuda defraudada, es decir, solo podrá aplicarse el art. 305.4 CP en aquellas deudas superiores a 120.000 euros. En el resto de casos, operará la regularización contemplada por la Ley General Tributaria.

III: La cláusula de regularización tributaria en el Derecho penal es una figura que podría calificarse como “joven” puesto que aparece en 1995 con la LO 6/1995, de 29 de junio y la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre. El Legislador, a la hora de introducir la cláusula, usó como guía las autodenuncias existentes en otros ordenamientos jurídicos

Europeos, con especial interés en el alemán ya que compartes rasgos muy parecidos. La única modificación que se ha hecho desde 1995 hasta ahora en el punto 4 del art. 305 CP se lleva a cabo en 2012 por la LO 7/2012.

IV: La naturaleza de la cláusula es un tema discutido. La Doctrina mayoritaria considera que se trata de una excusa absolutoria, más concretamente, una causa de levantamiento de la pena; sin embargo, existen otras corrientes que la califican como causa de justificación o elemento negativo del tipo. En este sentido, la reforma de 2012 del Código Penal incide directamente en este aspecto apreciando la cláusula como una causa de exclusión del injusto.

La regularización es una conducta que se lleva a cabo tras la comisión del ilícito, y por ello, no puede ser una causa de exclusión de la antijuridicidad ya que, estas aparecen en el momento de la acción delictiva. Por otra parte, aceptar la tesis del elemento negativo del tipo conllevaría asumir la perfección del delito tras no producirse la regularización. Esto último, provocaría gran inseguridad jurídica y consecuencias nefastas para la prescripción del delito (si no hay un momento de consumación concreto no puede comenzar a correr el tiempo de prescripción del delito).

En conclusión, consideramos acertada la decisión de aquellos autores que mantienen la calificación de causa de levantamiento de la pena (incluso si esto significa contradecir al Legislador). Sí hay una acción ilícita que daña un bien jurídico, sin embargo, lo que hace el legislador es no imponer la pena en atención a diferentes motivos.

V: Existen varias razones que justifican la existencia del art. 305.4 CP. La primera, es la necesidad de disipar la inseguridad jurídica que provocó la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la amnistía fiscal que la acompañaba.

La segunda razón tiene relación con el ánimo de recaudar de la Hacienda Pública. Otorgar la posibilidad de obtener una exoneración de responsabilidad penal mediante una simple regularización, funciona como estímulo para que los defraudadores saquen a la luz todas aquellas cuantías frustradas al fisco.

Otras de las razones son fruto de la política criminal. En base a estas, la regularización operaria como una conducta posdelictiva de desistimiento o reparación del daño que conlleva la no necesidad de la pena.

La justificación de esta cláusula está sometida a controversias; siguiendo la doctrina, no está claro cuál de las dos últimas razones expuestas es preponderante. Podríamos decir que la regularización es una “especie” de reparación del daño, sin embargo, esta reparación no funciona como en el resto de delitos; si un sujeto intenta neutralizar el daño ocasionado contra el patrimonio de una persona física o jurídica concreta, su pena se verá reducida por aplicación del atenuante recogido en el código penal (art. 21), empero, los tribunales no llegarán a eliminar de forma completa su responsabilidad penal. Por otro lado, es obvio que una de las funciones de la imposición de la pena es la punitiva, es decir, va más allá de prevenir la comisión de delitos y lo que hace es castigar este comportamiento.

A partir del análisis anterior, debemos preguntarnos si de verdad es idóneo seguir razonamientos de política criminal, ¿acaso afectar al orden socio económico del Estado es una actuación que no necesita castigo?. Es más, ¿incumplir un precepto de la Constitución, donde se recoge la obligación de contribuir, no necesita castigo por haber satisfecho la deuda aunque sea extratemporalmente? A nuestro entender, esta cláusula se apoya de forma más significativa en razones de política fiscal que en motivos de política criminal. Es decir, lo que de verdad justifica esta figura es el interés por aflorar patrimonio oculto necesario para el sostenimiento del Estado Social de Derecho (cumpliendo el art. 41 CE).

VI: El Legislador no permite beneficiarse de la regularización en cualquier momento y a toda costa. Para que exista una regularización correcta deben existir, según la Ley, dos requisitos positivos: el ingreso y la declaración de la deuda defraudada. Esta regulación nos parece acertada puesto que, se requiere el pago de la deuda para la consecución de la finalidad de la cláusula.

Por otro lado, el Legislador también contempló como requisito la espontaneidad o voluntariedad en la regularización, por ello, operan tres circunstancias que actúan como requisitos negativos o de bloqueo: notificación del inicio de actuaciones administrativas,

interposición de denuncia o querella y conocimiento formal de la iniciación de diligencias penales. La voluntariedad se ve así desvirtuada y no se relaciona con el hecho de que el sujeto tenga que actuar antes de que su delito sea descubierto.

VII: El levantamiento de la pena se extiende a los delitos contables y otras falsedades documentales. Además, puede aplicarse a los partícipes del delito que muestren de alguna manera su conformidad o interés respecto de la regularización.

VIII: La prescripción de la acción penal tiene un periodo de tiempo mayor que el de la prescripción de las actuaciones de la Administración Tributaria (5 y 10 años la primera y 4 la segunda). No obstante, cabe la posibilidad de aplicar el art. 305.4 CP una vez prescrito el derecho de la Administración Tributaria a determinar la deuda siempre que siga siendo posible ejercitar la acción penal.

IX: Es claro que esta cláusula es lícita y persigue fines legítimos. Sin embargo, como se ha visto a lo largo del trabajo y en estas conclusiones, todavía quedan aspectos controvertidos no resueltos o que han sido resueltos, a nuestro entender, de manera poco acertada. Son precisamente estos aspectos los que pueden provocar que la sociedad no vea esta cláusula con buenos ojos; incluso, pueden afectar a la confianza en la justicia tributaria (como delito de guante blanco) y, por consiguiente, minorar la moral tributaria de los obligados tributarios.

10. BIBLIOGRAFÍA

Manuales y monografías.

APARICIO PÉREZ, A., VVAA: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo código penal*, Valladolid, Lex Nova, 1996.

BAJO FERNÁNDEZ, M., *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Centro de estudios Ramón Areces, 2007.

CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Problemas actuales del delito fiscal” en *Derecho Penal Económico*, Madrid, Consejo General del Poder Judicial, 2002.

CONDE-PUMPIDO TOURÓN, C., *Derecho Penal Económico*, Madrid, Consejo General del Poder Judicial, 2003.

DE ALONSO LASO, D., *El Código penal español: Visto e interpretado por el Tribunal Supremo y la Fiscalía General del Estado*, Madrid, Centro de estudios Ramón Areces, 2011.

DE LA MATA BARRANCO, N.J. “La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del art. 305 del Código Penal”, en *VVAA: Estudios Penales en homenaje al Profesor Cobo del Rosal*, Madrid, Dykinson, 2006.

GONZÁLEZ PÉREZ, J., *El derecho a la tutela jurisdiccional*, Madrid, Civitas, 2001.

IGLESIAS RÍO, M.A., *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2003.

MANJÓN-CABEZA OJEDA, A., “Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, en *VV.AA.: Estudios críticos sobre el Anteproyecto de Reforma Penal de 2012*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2013.

MARTÍNEZ BUJAN-PÉREZ, C., *los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Estudio de las modificaciones introducidas por la Ley orgánica 6/1995, de 29 de junio*, Tecnos, 1996.

MARTÍNEZ PEREZ, D., “Causas de justificación. La regularización tributaria”, en *VVAA.: Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Navarra, Aranzadi, 2008.

MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., *El delito fiscal*, Madrid, Edersa, 2000.

PAUNER CHULVI, C.: *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*; Centro de Estudios Políticos y Constitucionales (Cuadernos y debates), Madrid-2001.

RANCAÑO MARTÍN, M.A., *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1997.

RODRÍGUEZ LOPEZ, P., *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Barcelona, Bosch, 2008.

VVAA: *Derecho Penal. Parte especial Judicatura*, Madrid, Carperi, 2016.

Artículos de revista.

ALONSO GALLO, J., “El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012”, *Rev. Actualidad jurídica Uría Menéndez*, nº 34, (2013).

BRANDARIZ GARCÍA, J.A., “La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, *Rev. Estudios Penales y Criminológicos*, nº24 (2002-2003).

DÍEZ LIRIO, C. L.: “La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”, *Rev. de Jurisprudencia, Lefebvre-El Derecho*, nº 2 (2013).

ESPIGADO GUEDES, D., “Amnistía fiscal: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017”, *Diario La Ley*, nº 9030, Sección Tributaria (2017).

FERRÉ OLIVÉ, J.C., “Una nueva trilogía en Derecho Penal Tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales”, *Rev. de Contabilidad y Tributación*, nº 372 (2014).

GÓMEZ LANZ, F.J., “Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012”, *Rev. de Derecho Penal y Criminología*, extraordinario nº1 (2013).

IGLESIAS CAPELLAS, J., “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo”, *Rev. de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 350 (2012)

IGLESIAS CASAIS, J.M y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A., “La evasión fiscal y su “amnistía”. La justicia Tributaria en un contexto de crisis económica”, *Rev. Derecho* Vol.22, nº ext.: 195-223 (2013).

MAYOR GÓMEZ, R., “La notificación administrativa en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de procedimiento administrativo común de las administraciones públicas: novedades y cuestiones jurídicas controvertidas”, *Rev. Gabilex*, nº4 (2015)

OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E., “Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria”, *Rev. La Ley*, nº7 (2000).

SAINZ MORENO, F., “El dominio público. Una reflexión sobre su concepto y naturaleza, cincuenta años después de la fundación de la Revista de Administración Pública”, *Rev. Administración Pública*, nº 150.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A., “A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº6 (2018).

- “Regularización tributaria y delito fiscal (art. 305.4 del Código Penal)”, *Rev. Impuestos*, nº 11 (2014).

SOTO BERNABÉU, L., “Los efectos de la presentación fuera de plazo, transcurrido el plazo de prescripción, de una declaración o autoliquidación extemporánea bajo el régimen del artículo 27 de la Ley General Tributaria”, *Rev. Crónica Tributaria*, nº 162 (2012).

Tesis Doctorales.

DELGADO SANCHO, C. D., “El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario”, Madrid, 2017.

Ponencias.

CADENA SERRANO, F.A.: LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN LOS DELITOS ECONÓMICOS (Fiscal del Tribunal Supremo), FISCAL.ES.

BAÑERES SANTOS, F.: REFLEXIONES EN TORNO A LA NATURALEZA JURÍDICA Y REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR REGULARIZACIÓN CONTENIDA EN EL ART 305.4 DEL CÓDIGO PENAL (Fiscal del TSJ de Cataluña), FISCAL.ES;

Jornadas.

LÓPEZ BELCHÍ, A., “Juicio de proporcionalidad respecto al privilegio de la excusa absolutoria por razón del parentesco. Propuesta de *lege ferenda*: tutela efectiva frente a la expoliación impune del peculio del pariente”, I Jornadas Doctorales de la Universidad de Murcia.

Informes y dictámenes.

Informe del Consejo General del Poder Judicial de 28 de junio de 2012

11.ÍNDICE DE RESOLUCIONES, SENTENCIAS***Tribunal Constitucional***

STC 73/2017, 8 de junio

Tribunal Supremo

ATS Sala 2ª, A 19-07-1997, nº 6850/1997, rec. 880/1991

STS Sala 2ª, S 28-10-1997, nº 1/1997, rec. 880/1991

STS Sala 3ª, S 12-11-1998, rec. 7135/1992

SSTS Sala 2ª, S 20-5-1996 , nº 3018/1996, rec. 1728/1994

STS Sala 2ª, S 29-9-2000, nº 1371/2000, rec. 4003/1998

STS Sala 2ª, S 30-10-2001, nº 1807/2001, rec. 1184/2001

STS Sala 2ª, S 16-5-2002, nº 872/2002, rec. 4208/2000

STS Sala 2ª, S 15-7-2002, nº 1336/2002, rec. 2313/2000

STS Sala 2ª, S 16-5-2002, nº 872/2002, rec. 4208/2000

STS Sala 2ª, S 3-4-2003, nº 44/2003, rec. 3068/2001

STS Sala 2ª, S 30-05-2003, nº 3698/2003, rec. 3692/2001

STS Sala 2ª, S 01-02-2006, nº 192/2006, rec. 1087/2004

STS Sala 2ª, S 2-05-2005, nº 3556/2005, rec. 347/2003

STS Sala 2ª, S 30-4-2012, nº 340/2012, rec. 1257/2011

STS Sala 3ª, S 25-9-2017, nº 1426/2017, rec. 2994/2016

Audiencia Nacional.

SAN, S 20-06-2016

Audiencias Provinciales.

SAP de Barcelona, S 12-05-1998 nº 4670/1998, rec. 52/1998

SAP de Madrid, S 04-09-1998, nº 9361/1998, rec. 419/1997

SAP Barcelona, S 30-06-2011, nº 8420/2011, rec. 151/2010

SAP Valladolid, S 13-01-2014, nº 12/2014, rec. 1054/2013

SAP Málaga, S 08-06-2015, nº 3002/2015, rec. 172/2014

TEAC.

Resolución de Tribunal Económico Administrativo Central, 3961/2016/00/00, de 2 de Febrero de 2017.

Circulares y consultas de la Fiscalía.

Circular 2/2009 sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias previstas en los apartados 4 del art. 305 y 3 del art. 307 del Código Penal.

Consulta n.º 4/1997, de 19 de Febrero, *sobre la extensión a terceros participes de los efectos de la regularización fiscal.*

INDICE ABREVIATURAS

Art.	Artículo
Arts.	Artículos
CE	Constitución Española
Cfr.	Confrontar
CP	Código Penal
FC	Fútbol Club
FD	Fundamento de Derecho
FJ	Fundamento Jurídico
FFJJ	Fundamentos Jurídicos
Ibidem	Obra citada inmediatamente antes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LeCrim.	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
LO	Ley Orgánica
Loc. cit.	<i>Locus citatum</i> (lugar citado)
Nº.	Número
Op. cit.	<i>Opus citatum</i> (obra citada)
Pág.	Página
Págs.	Páginas
Res.	Recurso
Rev.	Revista
S	Sentencia
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
Ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
Vid.	Véase
Vol.	Volumen
VVAA	Varios autores